

Audience publique du 24 septembre 2012

Recours formé par
Madame ..., ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes,
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 28335 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 1^{er} avril 2011 par Maître Sylvie KREICHER, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de Madame ..., née le ... (Belgique), demeurant à L- ..., tendant à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 4 janvier 2011 rejetant comme non fondée sa réclamation dirigée contre le bulletin d'impôt sur le revenu des années 2003 à 2009, émis le 11 août 2010.

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 30 juin 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 27 juillet 2011 par Maître Sylvie KREICHER pour compte de Madame ... ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Sylvie KREICHER et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 5 mars 2012 ;

Vu l'avis du tribunal administratif du 5 mars 2012 ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 30 mars 2012 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport complémentaire, ainsi que Maître Sylvie KREICHER et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 23 avril 2012.

Le bureau d'imposition Luxembourg 6 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le bureau d'imposition », émit en date du 11 août 2010 à l'égard de Madame ..., les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques relatifs aux années 2003 à 2009.

Par courrier de son mandataire daté du 9 septembre 2010, Madame ... introduisit une réclamation à l'encontre de ces bulletins.

Par décision datée du 4 janvier 2011, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné « le directeur », rejeta ladite réclamation comme non fondée. Ladite décision est libellée comme suit :

« Le directeur des contributions,

Vu la requête introduite le 9 septembre 2010 par Maître Sylvie Kreicher, au nom de la dame ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 et 2009, tous émis le 11 août 2010 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est pas incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi, qu'il n'y a pas lieu de la refuser;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de l'avoir soumis à l'impôt du fait de ses salaires perçus pendant les années 2003 à 2009 ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé, qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique;

Considérant de fait que la réclamante est, d'une part, résidente du Luxembourg, et a, d'autre part y été recrutée localement comme secrétaire de l'Ambassadeur de la République Hellénique au Grand-Duché, sans pour autant bénéficier des droits et privilèges réservés aux agents diplomatiques par la Convention de Vienne du 18 avril 1961 ;

Considérant en conséquence que l'argument de la requête, voulant responsabiliser

l'employeur, soit l'Ambassade, de la retenue indigène à opérer sur traitements et salaires, ne saurait que tomber à faux en l'espèce, car en évidence une mission diplomatique constitue un territoire inviolable et intégré de l'État accrédité, dont l'exterritorialité ne pourra être assujettie aux régimes fiscaux de l'État accréditaire ;

Considérant à ce titre que la retenue d'impôt sur les traitements et salaires est régie par les articles 136 à 145 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (en abrégé L.I.R.) ;

que plus particulièrement le règlement grand-ducal du 27 décembre 1974, portant exécution de l'article 136, dit règlement de procédure, précise en son article 28, alinéa 1^{er}, que la retenue indigène sur les traitements et salaires ne s'applique pas aux employeurs (et caisses de pension) non résidents, d'où il résulte encore que les Ambassades des États accrédités au Luxembourg ne se trouvent pas tenus par la dite retenue ;

que d'ailleurs, en ce contexte, il reste sans autre incidence que l'article 28, alinéa 3, du règlement de procédure précité offre sous certaines conditions la faculté aux employeurs étrangers de procéder, mais sur une base volontaire, à la retenue luxembourgeoise sur les traitements et salaires, puisque de toutes façons l'Ambassade de la République Hellénique au Grand-Duché n'a manifesté aucune volonté allant en ce sens ;

Considérant à titre subsidiaire que la Grèce et le Luxembourg sont liés depuis le 22 novembre 1992 par une Convention tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune ;

Considérant qu'il est constant que la réclamante n'est pas assujettie aux impôts sur le revenu des personnes physiques de la République Hellénique ; qu'il convient de rappeler que, sans préjudice de l'article 27 de la Convention, ne concernant que les agents diplomates et fonctionnaires consulaires, l'article 19, alinéa 1^{er}, litt. b) de la Convention précitée renvoie le droit d'imposition en l'espèce au Grand-Duché de Luxembourg, ceci renforcé par le fait de la non-imposition du côté grec ;

que cette solution vaut pour la plupart des conventions bilatérales, établies avec le Grand-Duché et règle de la même façon l'assujettissement à l'impôt des employés recrutés localement en l'État accréditaire ;

Considérant que, d'après l'article 1^{er}, alinéa 1^{er}, du règlement grand-ducal du 13 mars 1970 portant exécution de l'article 116 L.I.R., tout contribuable est tenu, dont la réclamante, de faire annuellement la déclaration de ses revenus, à moins d'une dispense, dont la réclamante ne disposait point ;

qu'en vertu de l'article 3 du règlement cité, toute personne qui est individuellement invitée, à l'instar de la réclamante, par l'administration des contributions à présenter une déclaration est tenue de le faire ;

qu'en règle générale, telle qu'énoncée par l'article 117, alinéa 1^{er} L.I.R., l'impôt sur le revenu est établi par voie d'assiette, après la fin de l'année d'imposition, de sorte qu'il n'existe

aucun choix préférentiel, auquel semble tendre la requête, de n'être imposé que par voie de retenue à la source, surtout en présence d'un employeur non résident, non obligé à prélever telle retenue, ni même volontaire à ce faire ;

Considérant qu'en vertu de l'article 10, alinéa 1^{er} de la loi du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes (...): « La créance du Trésor se prescrit par cinq ans. Toutefois, en cas de non-déclaration, ou en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intention frauduleuse, la prescription est de dix ans » ;

Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a procédé à l'imposition par voie d'assiette de la réclamante notamment à partir de l'année 2003 ;

Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas autrement contestées;

PAR CES MOTIFS

reçoit les réclamations en la forme,

les rejette comme non fondées. »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 1^{er} avril 2011, Madame ... a introduit un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale précitée du 4 janvier 2011.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation dirigé contre la décision directoriale du 4 janvier 2011. Il n'y a par voie de conséquence pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les formes et délai prévus par la loi, est recevable.

A l'appui de son recours et en fait la demanderesse explique être au service de l'Etat de la République hellénique depuis le 1^{er} décembre 1999 en tant que secrétaire particulière auprès de l'ambassade grecque au Luxembourg et ceci pour un salaire mensuel de 2.500,- euros. Elle précise avoir été engagée en qualité d'employée et elle met en exergue le fait qu'elle exercerait ses fonctions exclusivement sur le territoire du Grand Duché du Luxembourg et qu'elle ne ferait pas partie des membres du corps diplomatique ou assimilé grec détaché à Luxembourg.

En droit, la demanderesse reproche au directeur d'avoir fait une mauvaise appréciation de sa situation en expliquant avoir été recrutée par la mission diplomatique grecque sur le territoire du Grand Duché du Luxembourg et non pas par l'Etat grec lui-même, de sorte à être soustraite à toute autorité du gouvernement grec, et ceci dans le but exclusif d'assurer l'intendance administrative de l'ambassade au Luxembourg. La demanderesse précise par ailleurs résider en permanence au Grand-Duché du Luxembourg. En soutenant qu'aux termes de l'article 6 de la convention de Rome, à défaut de choix exprès ou implicite, un contrat de travail international serait régi par la loi du pays où le travailleur, en exécution du même contrat, accomplit habituellement son travail, elle conclut que son contrat de travail serait soumis au droit luxembourgeois. La demanderesse en conclut qu'il aurait appartenu à son employeur, conformément à l'article 136.2 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « LIR », de prélever sur sa rémunération brute le quantum correspondant à l'impôt et de le faire suivre à l'administration des Contributions directes et qu'elle aurait dès lors légitimement pu considérer que sa rémunération mensuelle équivaldrait à son salaire net. A ce sujet, elle affirme que ce serait à tort que l'administration des Contributions directes aurait estimé que d'après l'alinéa 1^{er} de l'article 28 du règlement grand-ducal daté du 27 décembre 1974 portant exécution de l'article 136 de la LIR, l'ambassade grecque ne serait pas tenue de procéder à la retenue d'impôt sur son salaire, alors que cet alinéa serait inopérant en l'espèce dans la mesure où l'ambassade serait à qualifier d'employeur, que son contrat de travail ferait référence au droit du travail luxembourgeois, qu'elle aurait un rôle d'exécutant technique et qu'elle ne bénéficierait d'aucun statut personnel particulier du fait de son emploi dans une ambassade. Par ailleurs, la demanderesse souligne que même si le tribunal ne suivait pas son raisonnement, il y aurait cependant lieu de retenir l'application de l'alinéa 2 du même article au cas d'espèce étant donné que l'ambassade grecque au Grand-Duché de Luxembourg serait à qualifier d'établissement permanent et que l'ambassadeur de l'Etat grec assurerait la représentation continue de l'Etat hellénique du Grand-Duché. Madame ... estime de ce fait qu'il y aurait lieu de retenir que les indemnités mensuelles qu'elle aurait perçues de la part de l'Etat grec seraient exemptes de toutes taxes conformément à la législation en vigueur.

La demanderesse soutient par ailleurs que les impôts sur le revenu éventuellement réduits seraient en partie prescrits étant donné que le délai de prescription en matière fiscale serait de 5 ans et courrait à partir du moment où la créance d'impôt est née. A ce sujet elle précise que son employeur aurait opéré régulièrement les prélèvements obligatoires sociaux et ce depuis le 1^{er} janvier 2000, date de son entrée au service de l'ambassade et qu'à cette occasion son employeur l'aurait dûment enregistré auprès du Centre Commun de la sécurité sociale et aurait procédé mensuellement à la déclaration de ses revenus, alors que ces derniers auraient servi d'assiettes aux cotisations sociales. Elle en conclut qu'elle aurait respecté toutes ses obligations et notamment son obligation de déclaration alors que l'administration des Contributions directes aurait eu connaissance du montant de ses revenus tant mensuels qu'annuels. En expliquant n'avoir jamais reçu de « *fiche de retenue sur le salaire* », elle précise avoir toujours estimé qu'il ne lui appartenait pas de déclarer ses ressources alors que l'administration en aurait eu pleinement connaissance.

La demanderesse souligne ensuite que si le tribunal devait estimer qu'elle serait redevable envers l'administration des sommes réclamées, il y aurait cependant lieu de relever que l'administration des Contributions directes aurait manqué à ses obligations élémentaires. Ainsi

elle explique qu'elle aurait pris à deux reprises, à savoir en 2000 et en 2001, contact avec l'administration des Contributions directes en vue d'obtenir des informations quant à sa situation fiscale, suite à quoi on lui aurait expliqué qu'elle allait recevoir une « *fiche de retenue sur salaire* », et que si telle ne serait pas le cas ce serait simplement dû au fait que l'ambassade se chargerait des formalités fiscales, de sorte qu'elle aurait estimé de bonne foi que son employeur opérait conformément à la législation en vigueur les retenues fiscales sur les rémunérations qu'elle percevait mensuellement. Elle met en avant le fait que ce ne serait qu'au cours du mois de janvier 2010 que l'administration des Contributions directes lui aurait adressée une « *fiche de retenue sur le salaire* » concernant la période fiscale de l'année 2009 l'informant ainsi pour la première fois que son employeur n'effectuait pas les retenues fiscales sur ses rémunérations mensuelles. A ce sujet, la demanderesse souligne que conformément à l'article 3 de la loi du 1^{er} décembre 1978 l'administration des Contributions directes serait tenue de collaborer activement à la procédure fiscale mettant ainsi ses connaissances à la disposition de l'administré et elle soutient qu'en l'espèce l'administration des Contributions directes l'aurait induit en erreur en lui délivrant des informations inexactes voire totalement erronées et serait restée totalement passive devant sa situation délicate et aurait de ce fait commis un excès de pouvoir sinon une erreur manifeste d'appréciation.

Finalement, la demanderesse estime que la décision directoriale devrait encourir la réformation pour violation du principe constitutionnel de l'égalité des citoyens devant la loi, principe qui serait d'application générale et s'étendrait à l'égalité devant les charges publiques. Ainsi, elle fait plaider que les tribunaux luxembourgeois auraient retenu que les contrats de travail d'employés d'ambassades étrangères situées au Grand-Duché de Luxembourg seraient soumis aux dispositions du droit du travail luxembourgeois dès lors que lesdits employés prestaient au Grand-Duché de Luxembourg. La demanderesse en conclut qu'il ne serait dès lors pas possible de faire une exception à ce principe de l'application du droit luxembourgeois en ce qui concerne le seul volet fiscal. Dans ce même ordre d'idées, Madame ... fait plaider que le législateur pourrait, sans violer le principe constitutionnel de l'égalité, soumettre certaines catégories de personnes à des régimes différents à condition que la différence instituée procèderait de disparités objectives, qu'elle soit rationnellement justifiée, adéquate et proportionnelle à son but, ce qui ne serait cependant pas le cas en l'espèce, de sorte que la décision directoriale serait à réformer.

Le délégué du gouvernement de son côté estime que ce serait à juste titre que le directeur a décidé que les impositions des années 2003 à 2009 seraient conformes à la loi, de sorte que le recours de la demanderesse serait à déclarer non fondé. La partie étatique précise encore qu'en vertu de l'alinéa 1^{er} du règlement grand-ducal du 27 décembre 1974 prémentionné, l'ambassade grecque, prise en sa qualité d'employeur, n'aurait pas été tenue de procéder à la retenue d'impôt sur le salaire de la demanderesse, laquelle aurait dû faire annuellement une déclaration de revenus. Elle explique en outre qu'à l'époque des faits la déclaration auprès des institutions de la sécurité sociale n'aurait pas encore fait l'objet d'une procédure de communication à l'administration des Contributions directes, de sorte que ce serait à tort que la demanderesse affirme que l'administration des Contributions directes auraient été au courant de ses revenus. Finalement la partie étatique met en exergue le fait que l'article 5 de la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse exclurait la matière des impôts directs de son champ d'application.

Il résulte des pièces versées en cause que Madame ... est engagée par l'ambassade de la République hellénique au Grand-Duché de Luxembourg par contrat de travail à durée déterminée depuis le 1^{er} décembre 1999. Il résulte encore des pièces versées en cause que l'ambassade grecque n'a jamais effectué de retenue d'impôt sur le salaire de Madame

En ce qui concerne le moyen de la demanderesse relatif à une prétendue mauvaise appréciation de sa situation, il y a d'abord lieu de retenir que les développements de Madame ... relatifs au fait que son contrat de travail serait soumis au droit luxembourgeois ne sont pas pertinents en l'espèce étant donné d'une part, qu'ils ne sont pas contestés par la partie étatique, et d'autre part, que le litige l'opposant à l'administration des Contributions directes n'est pas un litige relevant du droit du travail, mais un litige fiscal.

Il appartient ensuite au tribunal de trancher la question de savoir si Madame ... est effectivement imposable au Grand-Duché de Luxembourg, avant de déterminer le mode d'imposition éventuel.

Afin de déterminer si la demanderesse est imposable au Luxembourg, il y a lieu de se référer aux articles 34 et 37 de la Convention de Vienne sur les relations diplomatiques de 1961. En effet, l'article 37 de ladite Convention prévoit dans son alinéa 2 que :

« Les membres du personnel administratif et technique de la mission, ainsi que les membres de leurs familles qui font partie de leurs ménages respectifs, bénéficient, pourvu qu'ils ne soient pas ressortissants de l'État accréditaire ou n'y aient pas leur résidence permanente, des privilèges et immunités mentionnés dans les articles 29 à 35, sauf que l'immunité de la juridiction civile et administrative de l'État accréditaire mentionnée au paragraphe 1 de l'article 31 ne s'applique pas aux actes accomplis en dehors de l'exercice de leurs fonctions. Ils bénéficient aussi des privilèges et immunités mentionnés au paragraphe 1 de l'article 36 pour ce qui est des objets importés lors de leur première installation ».

L'article 34 de son côté dispose que :

« L'agent diplomatique est exempt de tous impôts et taxes, personnels ou réels, nationaux, régionaux ou communaux, à l'exception:

a) Des impôts indirects d'une nature telle qu'ils sont normalement incorporés dans le prix des marchandises ou des services;

b) Des impôts et taxes sur les biens immeubles privés situés sur le territoire de l'État accréditaire, à moins que l'agent diplomatique ne les possède pour le compte de l'État accréditant, aux fins de la mission;

c) Des droits de succession perçus par l'État accréditaire, sous réserve des dispositions du paragraphe 4 de l'article 39;

d) Des impôts et taxes sur les revenus privés qui ont leur source dans l'État accréditaire et des impôts sur le capital prélevés sur les investissements effectués dans des entreprises commerciales situées dans l'État accréditaire;

e) Des impôts et taxes perçus en rémunération de services particuliers rendus;

f) Des droits d'enregistrement, de greffe, d'hypothèque et de timbre en ce qui concerne les biens immobiliers, sous réserve des dispositions de l'article 23 ».

Force est de constater qu'il résulte desdits articles qu'afin d'éviter la double imposition et sous condition que les Etats étrangers usent de réciprocité, sont exemptes de l'imposition dans l'Etat accréditaire toutes les personnes jouissant du bénéfice de l'exterritorialité, c'est-à-dire à côté des agents diplomatiques accrédités au Grand-Duché de Luxembourg eux-mêmes, les membres du personnel administratif et technique de la mission, ainsi que les membres de leurs familles qui font partie de leurs ménages respectifs, à condition cependant qu'ils ne soient pas ressortissants de l'Etat accréditaire, c'est-à-dire au Grand-Duché de Luxembourg ou n'y aient pas leur résidence permanente. Or, il n'est pas contesté en l'espèce que Madame ... réside en permanence au Luxembourg, la demanderesse ayant elle-même souligné ce fait dans son recours introductif d'instance. Il y a dès lors lieu de retenir que la demanderesse fait partie du personnel de bureau de l'ambassade grecque et a la qualité de résident permanent luxembourgeois, de sorte à être exclue du bénéfice de l'exterritorialité et de l'exemption fiscale y attachée et être de ce fait imposable au Grand-Duché de Luxembourg.

Etant donné que le tribunal vient de retenir que la demanderesse est imposable au Luxembourg, il y a lieu de déterminer le mode d'imposition à appliquer et pour ce faire, il appartient au tribunal, avant tout progrès en cause, de déterminer l'identité exacte de l'employeur de Madame ... et de trancher de ce fait la question de savoir si la demanderesse a, tel qu'elle l'avance dans son recours, été engagée par la mission diplomatique grecque et non pas par l'Etat grec lui-même. Pour être considérée comme employeur de la demanderesse l'ambassade hellénique devrait disposer d'une personnalité juridique indépendante de l'Etat grecque, personnalité juridique qui lui permettrait de procéder à des actes juridiques et notamment de conclure un contrat de travail avec la demanderesse. Or, une ambassade n'est pas dotée d'une personnalité juridique propre¹. Force est dès lors de retenir qu'une ambassade est l'organe de l'Etat étranger qu'elle représente, de sorte qu'un contrat de travail signé par une mission permanente au nom de l'Etat qu'elle représente engage son Etat et non pas la mission comme telle.

Au vu des considérations qui précèdent, il y a dès lors lieu de retenir que l'employeur de Madame ..., contrairement à ses développements, est l'Etat grec lui-même.

Force est de rappeler qu'au Grand-Duché de Luxembourg, le principe de la retenue à la source de l'impôt sur le revenu est prévu à l'article 136 de la loi du 4 décembre 1967 lequel dispose que :

« Les rémunérations d'une occupation salariée au sens de l'article 95 sont passibles de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu, excepté certaines espèces de rémunérations qui ne se prêtent pas sans difficultés sérieuses à l'imposition par voie de retenue à la source et qui sont à déterminer par règlement d'administration publique.

La retenue est à opérer par l'employeur pour compte et à décharge du salarié (...).

L'employeur est personnellement responsable de l'impôt retenu ainsi que de l'impôt qu'il aurait dû retenir, à moins que, dans ce dernier cas, il ne soit établi que le défaut ou l'insuffisance de retenue ne lui est pas imputable. Le trésor a pour le recouvrement les mêmes droits

¹ Cour de cass. 1ere chambre civile, 7 janvier 1992, Bull. civ. 1992, I, n°3, CA Paris, 4 novembre 1993, Juris-Data n°1993-023765, CA de Versailles 1ere chambre, 21 novembre 1996, Juris-Data n°1996-056466

d'exécution, privilège et hypothèques que pour le recouvrement de l'impôt sur le revenu qui serait dû par l'employeur à titre personnel.

Le salarié est débiteur de l'impôt, mais il ne peut être contraint au paiement de l'impôt que

- 1. si et pour autant qu'il est complice du non-paiement de la retenue ou*
- 2. si et pour autant que la retenue n'a pas été dûment opérée.(...)*

Un règlement d'administration publique pourra, même par dérogation aux dispositions qui précèdent

1. prévoir des dispositions d'exécution spéciales en ce qui concerne les employeurs établis au pays et occupant à l'étranger des salariés imposables au Grand-Duché, les employeurs établis à l'étranger et occupant des salariés au Grand-Duché, les salariés luxembourgeois attachés à la personne ou à l'office des agents diplomatiques ou d'autres personnes jouissant d'un statut analogue accrédités au Grand- Duché et les salariés occupés auprès des agents diplomatiques et des agents consulaires luxembourgeois à l'étranger (...). ».

Il résulte de la disposition légale qui précède qu'en principe, l'employeur est tenu de procéder à la retenue à la source de l'impôt sur le salaire d'un employé faute de quoi, l'employeur peut être lui-même contraint au paiement de l'impôt.

Or, comme retenu ci-avant, l'employeur en l'espèce n'est pas une personne physique ou morale de droit privé, mais l'Etat grec, Etat souverain et indépendant, auquel l'administration des Contributions directes, émanatrice de l'Etat luxembourgeois, ne saurait, en vertu des principes de droit international public, et notamment du principe de l'immunité juridictionnelle des Etats et de leurs biens, imposer les obligations à charge des employeurs telles que figurant à l'article 136 LIR, et en particulier elle ne saurait, en cas de non-retenue, se retourner contre l'Etat grec.

Ainsi, et dans la mesure où l'Etat grec n'a pas procédé à la retenue d'impôts à la source sur le salaire de Madame ... et que celle-ci ne s'est pas soumise elle-même à la retenue fiscale, c'est à juste titre qu'elle a été imposée par voie d'assiette, de sorte que le moyen relatif à une mauvaise appréciation de sa situation laisse d'être fondé.

En ce qui concerne le moyen de la demanderesse relatif à une prétendue prescription d'une partie au moins des impôts redûs, il y a lieu de souligner d'une part, que la demanderesse reste en défaut de préciser quels montants réclamés par l'administration des Contributions directes seraient prescrits et que d'autre part, l'article 10, alinéa 1^{er} de la loi du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes prévoit que:

« La créance du Trésor se prescrit par cinq ans. Toutefois, en cas de non-déclaration, ou en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intention frauduleuse, la prescription est de dix ans ».

Dans la mesure où la demanderesse n'a pas procédé à la déclaration de ses impôts, et dans la mesure où l'article 10 précité ne prévoit en tout été de cause pas d'exception pour les contribuables de bonne foi, la prescription de la créance du Trésor est en l'espèce de 10 ans de sorte qu'aucun des montants réclamés n'est prescrit, les montants réclamés ayant en effet trait aux années 2003 à 2009.

En ce qui concerne le moyen de la demanderesse selon lequel l'administration des contributions directes aurait manqué à ses obligations parce qu'elle serait restée passive face à la situation délicate de Madame ..., c'est à juste titre que le délégué du gouvernement souligne que l'article 5 de la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse exclurait la matière des impôts directs de son champ d'application. Par ailleurs, il y a lieu de rappeler que L'AO instaure un régime de procédures en matière d'impôts directs qui est considéré comme « réglementation exhaustive et respectueuse des droits du contribuable », qualification qui a motivé le législateur à exclure la « matière des contributions directes » auxquelles s'applique l'AO du champ d'application de la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse et partant de celui du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes².

Au vu des considérations qui précèdent, le moyen relatif à un manquement de diligence de l'administration des Contributions directes laisse également d'être fondé.

Finalement, en ce qui concerne le moyen de la demanderesse relatif à une prétendu violation de l'égalité des citoyens devant la loi, force est au tribunal de constater que le principe d'égalité consacré par l'article 10*bis* de la Constitution interdit de traiter de manière différente des situations similaires, à moins que la différenciation ne soit objectivement justifiée. Il appartient par conséquent aux pouvoirs publics de traiter de la même façon tous ceux qui se trouvent dans la même situation de fait et de droit. Or, Madame ... reste en défaut d'apporter un quelconque élément concret à l'appui de cette affirmation, et reste plus particulièrement en défaut de prouver que des personnes se trouvant dans des situations similaires à la sienne se seraient vues traiter différemment, de sorte que le tribunal n'est pas en mesure de vérifier s'il y a eu ou non traitement discriminatoire du dossier de la demanderesse et que le moyen afférent laisse également d'être fondé.

Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de déclarer le recours en réformation tel qu'introduit par Madame ... non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond le rejette ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'examiner le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la demanderesse aux frais.

² Cour adm. 29 octobre 2009, n°25768C du rôle, Pas. adm. 2011, V°Impôts, n°439

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 24 septembre 2012 par :

Marc Sünnen, vice-président,
Claude Fellens, vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Arny Schmit

s. Marc Sünnen

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 24.9.2012

Le Greffier du Tribunal administratif